



**Ana Margarida Pinto
Silva**

**Análise do Sistema de Normalização Contabilística
da Polónia**



**Ana Margarida Pinto
Silva**

**Análise do Sistema de Normalização Contabilística
da Polónia**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica de Rui Mário Magalhães Gomes Mota, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

O júri

Presidente

Prof. Dr. Graça Maria do Carmo Azevedo

Professora Adjunta do Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Dr. Rui Magalhães Gomes Mota

Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Dr. Eurico Cirne Lima Basto

Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Agradecimentos

Este trabalho significa a finalização de um ciclo muito importante e enriquecedor na minha vida. Assim sendo, é com toda a justiça que aproveito este espaço para agradecer a todos aqueles que no meu percurso académico me ajudaram, e em especial aos que me deram todo o apoio na elaboração desta dissertação.

À minha família, pai, mãe e irmão, por todo o apoio que me deram ao longo de todo o percurso académico. Ao Nuno pela inestimável ajuda prestada, por toda a paciência que teve nos dias em que as coisas correram menos bem, enfim por ter estado todo este tempo ao meu lado.

Por último, mas não menos importante, ao Dr. Andrzej Mikos – Director Financeiro da Martifer Polónia por toda a documentação cedida e pela atenção dedicada.

Um enorme bem haja a todos os que referi e àqueles que, de forma indirecta, também contribuíram para esta dissertação.

palavras-chave

Lei da Contabilidade de 2000; Regras Contabilísticas; NIC; Regulamento 1606/2002; Polónia

resumo

A Lei da Contabilidade ("*Ustawa o Rachunkowosci*"), aprovada pelo Parlamento Polaco em 29 de Setembro de 1994, constituiu um passo significativo na incorporação das normas de Contabilidade ocidentais. De acordo com UNCTD (2008), essa lei define os mais importantes e fundamentais conceitos contabilísticos, tornando as demonstrações financeiras polacas comparáveis e proporcionando uma maior transparência nas operações económicas na Polónia.

Desde o início da reforma da Contabilidade, as autoridades polacas consideraram as IAS/IFRS como ponto de referência no desenvolvimento das suas próprias normas de contabilidade.

Em áreas nas quais as normas de contabilidade polacas não continham os detalhes necessários, como por exemplo, leasing, contratos de construção, impostos diferidos, os responsáveis pela contabilidade recorriam às normas internacionais (IAS).

Em virtude das lacunas existentes na Lei da Contabilidade aprovada em 1994, surgiu uma alteração ao diploma, a 9 Novembro de 2000, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002.

Esta lei, aprovada em 2000, antecede a posterior alteração efectuada na Contabilidade Polaca em virtude da adopção por este Estado-Membro, do regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, sobre a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (Regulamento (CE) n.º 1606/2002).

Esta dissertação apresenta e analisa a legislação contabilística da Polónia à data e igualmente o historial da profissão.

No que concerne ao disposto na Lei de 2000, são expostos os requisitos globais para apresentação das demonstrações financeiras, incluindo o tema da consolidação. São analisados os requisitos técnicos a utilizar na elaboração das demonstrações financeiras, as normas de valorimetria e os princípios contabilísticos adoptados.

Por forma a realçar os tratamentos contabilísticos estabelecidos pela Lei de 2000 e pelo normativo internacional (IAS/IFRS), é efectuada uma análise comparativa entre ambos os normativos, nas seguintes rubricas: goodwill, moeda estrangeira, investigação e desenvolvimento, existências, leasing, impostos diferidos, pensões e acontecimentos após a data do balanço.

keywords

Accountancy Law 2000; Accountancy Principles; IAS; Poland; Regulation 1602/2002

abstract

The Accounting Law ("Ustawa o Rachunkowosci"), approved by the Parliament on September 29, 1994 was a significant step in the incorporation of Western Accounting Standards. According to UNCTD (2008), this law defines the most important and fundamental accounting concepts, making the Polish financial statements comparable and providing a larger transparency about the economic operations in Poland.

Since the beginning of the Accounting Reform, the Polish authorities considered as a reference point the IAS/IFRS in the development of their own Accounting Standards.

In areas where the Polish Accounting Regulations didn't had the necessary details such as leasing, construction contracts and deferred taxes amongst others, Accounting Responsibles also used the IAS/IFRS.

Due to the existing omissions in the Accounting Law issued in 1994, an amendment to the law was published on November 9, 2000. It came into force on January 1st 2002.

This law issued in 2000, comes before the subsequent change made in the Polish Accounting as a result of adoption by this Member State of the Regulation issued by the European Parliament and the Council on July 19, 2002 about the Application of International Accounting Standards (Regulation (EC) No 1606/2002).

This dissertation presents the legal framework for Accounting Legislation applied in Poland and a study to the historical role of the profession

Regarding the study about the contents of the Law of 2000 the global requirements for the submission of financial statements are shown, incorporating the consolidation thematic. The technical requirements to be used in their preparation are analyzed and also the valuation rules and the accounting principles adopted.

In order to highlight the accounting treatment given by Law of 2000 and the International Accounting Standards (IAS/IFRS), a comparative analysis is carried out between both normatives under the following headings: goodwill, foreign currency, research and development, inventory, leasing, deferred tax, pensions and events after the balance sheet date.

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO.....	4
2.	ENQUADRAMENTO	7
2.1.	Legislação Contabilística – organização	12
2.2.	Organização da profissão.....	14
3.	PRESTAÇÃO DE CONTAS	17
3.1.	Apresentação das Demonstrações Financeiras	17
3.2.	Relatório de Gestão	22
3.3.	Publicidade	24
3.4.	Consolidação	25
4.	CONSIDERAÇÕES TÉCNICAS	34
4.1.	Princípios Contabilísticos.....	34
4.2.	Normas de valorimetria	36
5.	NORMAS	40
5.1.	Goodwill	40
5.2.	Moeda estrangeira.....	42
5.3.	Activos tangíveis e intangíveis	44
5.4.	Despesas de Investigação e Desenvolvimento	47
5.5.	Existências	48
5.6.	Leasing	50
5.7.	Impostos diferidos	52
5.8.	Pensões	53
5.9.	Acontecimentos após a data do balanço	54

6. CONCLUSÃO.....	55
7. BIBLIOGRAFIA	57

ÍNDICE TABELAS

Tabela II.1

Principais factos de harmonização internacional ocorridos na regulamentação contabilística Polaca.....	9
--	---

LISTA DE SIGLAS

ACP – Associação de Contabilistas na Polónia

IAS – International Accounting Standards – Normas Internacionais de Contabilidade

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards – Norma Internacional de Relato Financeiro

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development

UE – União Europeia

1. INTRODUÇÃO

Entre 1945 e 1989 a Polónia caracterizou-se por ter uma economia de direcção central ou planificada.

Desde 1989, a Polónia tem sofrido grandes e importantes alterações a nível político, social e económico. Estes desenvolvimentos originaram importantes reformas em diversas áreas, entre as quais a área da Contabilidade.

Desde, presumivelmente o início dos anos 90 do séc. XX, a privatização e transferência com vista a transformação de uma economia de mercado, ocorreu na Polónia.

A Polónia aderiu à União Europeia em 1 de Maio de 2004, embora sem ter ainda aderido ao Euro, sendo a sua moeda oficial o Zloty.

A Polónia é actualmente uma das economias com crescimento mais rápido nos países da Europa Central, com uma taxa de crescimento anual do PIB de mais de 6,0%. Firmemente a Polónia tem prosseguido uma política de liberalização económica, em toda a década de 1990, com resultados positivos para o crescimento económico. A privatização de empresas estatais tem incentivado o desenvolvimento do sector empresarial privado, que tem sido o principal impulso para o crescimento económico da Polónia.

Em 1 de Maio de 2004, a Polónia ao tornar-se Estado-Membro da União Europeia, teve que incorporar a legislação comunitária na sua legislação nacional – entre outras, o Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002 sobre a Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (CE N°. 1606/2002).

Este regulamento impõe às empresas europeias cujos títulos são admitidos à negociação num mercado regulamentado na UE a obrigação de prepararem as suas contas consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS elaboradas pelo IASB e aprovadas pela UE, a partir de 1 de Janeiro de 2005.

Desta forma os Estados-Membros podem permitir ou requerer a aplicação desse enquadramento contabilístico às contas consolidadas das sociedades cujos valores não foram admitidos à negociação num mercado regulamentado na UE e, ou às contas individuais de uma sociedade, independentemente de essa sociedade ter sido admitida ou não à negociação num mercado regulamentado na UE. A utilização pela Polónia das opções permitidas pelo artigo 5.º do Regulamento 1606/2002, são apresentadas no seguinte quadro.

Sociedades	Empresas Cotadas		Empresas não Cotadas	
	Consolidadas	Individuais	Consolidadas	Individuais
Banca	Exigida	Não autorizada	Exigida	Não autorizada
Na pendência de admissão à negociação num mercado regulamentado	N/D	N/D	Autorizadas	Autorizadas
Filial de um grupo IFRS	N/D	N/D	Autorizadas	Autorizadas
Outras	Exigida	Autorizadas	Não autorizada	Não autorizada

Fonte: Adaptado do Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento 1606/2002

O processo de adaptação da legislação polaca às exigências da União Europeia (UE) começou no início de 1990 e aproximou gradualmente a economia aos padrões, normas e regras do mercado comum, conforme, Jaruga et al. (2007).

Em 1991, a 4ª Directiva foi parcialmente incorporada na legislação polaca. Depois, em 1994, o primeiro diploma de contabilidade incorporou a 4ª e 7ª Directivas. Sendo que em 2001, esse diploma sofreu alterações que levaram à incorporação da maior parte das normas internacionais existentes à data e à adopção da estrutura conceptual do International Accounting Standards Board (IASB¹), conforme, OECD (2001).

¹ Organismo internacional de natureza privada e de dimensão mundial constituído por inúmeras organizações profissionais representativas de diversos países. Criado em 1979, com a denominação de IASC, tem desenvolvido esforços no sentido de promover o reconhecimento das suas normas a nível mundial, visando a harmonização e, simultaneamente, procurando que as suas normas representem avanços no tratamento contabilístico. Emite respectivamente, normas de contabilidade, denominadas IAS (antigo IASC) e IFRS (actual IASB).

Esta dissertação analisa o sistema de normalização contabilística da Polónia antes da entrada em vigor do Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho na União Europeia. Analisa, em concreto, o diploma contabilístico com as alterações ocorridas em 2000, as quais entraram em vigor em 2002.

O objectivo da dissertação é, pois, proceder a uma análise detalhada do sistema contabilístico, em vigor na Polónia antes da adopção do Regulamento 1606/2002, abrangendo o conteúdo e estrutura das contas anuais, do relatório de gestão, os critérios de valorimetria e princípios contabilísticos aceites. E, sempre que possível, efectuar uma comparação entre o tratamento previsto no normativo local com o disposto nas Normas Internacionais.

A presente dissertação está organizada da seguinte forma:

- A primeira parte introduz o enquadramento quer da legislação abordada durante o estudo e o historial da profissão.
- Na segunda parte são apresentados os requisitos globais para apresentação das demonstrações financeiras, incorporando também a consolidação das demonstrações.
- A terceira parte transmite os requisitos técnicos a utilizar na elaboração das demonstrações, as normas de valorimetria e os princípios contabilísticos adoptados.
- Finalmente, a quarta parte, analisa rubricas específicas: goodwill, moeda estrangeira, investigação e desenvolvimento, existências, leasing, impostos diferidos, pensões e acontecimentos após a data do balanço, comparando, além disso, o tratamento previsto na Lei de 2000 com o normativo internacional (IAS/IFRS).

2. ENQUADRAMENTO

De acordo com Tomaszewski e Jermakowicz (2001), a Contabilidade na Polónia desenvolveu-se em resposta a várias influências externas, tais como o código Alemão, o código Francês, o sistema de Contabilidade soviético e, mais recentemente, as directivas da União Europeia (UE) e as Normas Internacionais de Contabilidade.

De acordo com UNCTD² (2008), no quadro regulamentar da Contabilidade Polaca podem ser identificadas quatro fases:

- 1945-1991: Fase na qual a Contabilidade respondeu às necessidades do sistema central e planeado, subordinadas aos efeitos fiscais;
- 1991-1995: Fase de mudanças nos regulamentos como resultado da reestruturação económica, mas ainda sobre o domínio da Fiscalidade;
- 1995-2002: Fase de aprovação de diplomas sobre Contabilidade com base em directivas da UE; e
- A partir de 2002: Fase de entrada em vigor das alterações à Lei da Contabilidade, incorporando, em grande parte, as Normas Internacionais de Contabilidade.

A tabela seguinte resume os principais factos na harmonização internacional da regulamentação contabilística polaca.

² Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento

Tabela II.1

Factores principais tendentes à harmonização da Contabilidade da Polónia com as normas internacionais

Ano	Acontecimento
1990	<ul style="list-style-type: none"> • Mudanças económicas: transformação da economia central e planificada para uma economia de mercado. • Início da privatização em larga escala das empresas. • Início do processo de harmonização de acordo com as disposições do Direito Europeu.
1991	<ul style="list-style-type: none"> • Entrada em vigor de nova legislação: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Lei do Parlamento em 1991 sobre a Auditoria e Publicação das Demonstrações Financeiras e Estatutos dos Auditores de fonte legal (<i>“Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawosdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie”</i>); ✓ Decreto-Lei emitido pelo Ministério das Finanças com os princípios de Contabilidade (<i>“Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. o. Rachunkowości”</i>)
1992	<ul style="list-style-type: none"> • Criação do organismo profissional de representação e regulação dos Auditores de fonte legal, que emitiu os princípios de auditoria polacos;
1994	<ul style="list-style-type: none"> • Publicação de nova Lei sobre Contabilidade, que, além do mais, revoga as disposições em matéria de informação financeira da Lei de 1991 (<i>“Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości”</i>)

-
- Lei Parlamentar de 13 Outubro de 1994, relativa ao estatuto do Auditor de fonte legal (*“Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie”*)

- | | |
|-------------|---|
| 2000 | <ul style="list-style-type: none">• Emissão de nova Lei sobre a Contabilidade, que substituiu a Lei emitida em 1994 (<i>“Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o rachunkowości”</i>). |
|-------------|---|

Por fim e a outro nível, isto é da própria União Europeia

- | | |
|-------------|---|
| 2005 | <ul style="list-style-type: none">• Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002 sobre a Aplicação do das Normas Internacionais de Contabilidade (Regulamento (CE) n.º 1606/2002). |
|-------------|---|

Fonte – Adaptado de UNCTD (2008).

De 1944 a 1989, vigorou na Polónia uma economia de direcção central; as empresas estatais adoptavam um plano de Contabilidade uniforme, o qual detalhava as regras contabilísticas e os formatos de apresentação das demonstrações financeiras. De acordo com Tomaszewski e Jermakowicz (2001), a Contabilidade tinha, nessa época, o objectivo de fornecer informações para o Estado aos vários níveis de planeamento, com vista à afectação dos recursos e ao acompanhamento do plano central. Estas práticas foram exercidas num contexto em que o Estado era quase o único proprietário das empresas.

Nos anos 90, durante a transição da Polónia para uma economia de mercado, os princípios contabilísticos sofreram rápidas e substanciais alterações. Novos regulamentos foram sendo aprovados; estes regulamentos foram definidos num contexto de estabilização da moeda, de remoção do planeamento central, de reestruturação e privatização das empresas estatais e do estabelecimento do mercado de capitais.

Em Outubro de 1990, importantes alterações ocorreram nas normas contabilísticas, quando os novos princípios incorporaram oficialmente a 4ª Directiva da UE com o critério da “imagem verdadeira e apropriada” na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

A nova Lei da Contabilidade (*“Ustawa o Rachunkowosci”*), aprovada pelo Parlamento em 29 de Setembro de 1994, constituiu um passo significativo na incorporação das normas de Contabilidade ocidentais. De acordo com UNCTD (2008), essa lei define os mais importantes conceitos contabilísticos, tornando as demonstrações financeiras polacas comparáveis com as dos países da Europa Ocidental e proporcionando uma maior transparência nas operações económicas na Polónia.

No entanto, desde o início da reforma da Contabilidade, as autoridades polacas estabeleceram as normas do IAS/IFRS como ponto de referência no desenvolvimento das suas próprias. Em áreas onde os regulamentos de Contabilidade polacos não continham os detalhes necessários, como por exemplo, no leasing, contratos de construção, impostos diferidos, os responsáveis pela Contabilidade recorreram às normas internacionais (IAS/IFRS). Em virtude das lacunas existentes na Lei da Contabilidade aprovada em 1994, surge uma alteração ao diploma a 9 Novembro de 2000, através da “Lei de 2000”, a qual entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002.

As alterações à Lei de Contabilidade de 1994 seguiram dois sentidos. Um deles foi a melhoria das regras de elaboração das demonstrações financeiras, a fim de as alinhar com as normas IAS/IFRS, tendo-se introduzido matérias respeitantes a existências (IAS 2), demonstração de fluxos de caixa (IAS 7), contratos construção (IAS 11), imposto sobre o rendimento (IAS 12) e instrumentos financeiros (IAS 32 e 39). De acordo com Tomaszewski e Jermakowicz (2001), a Lei da Contabilidade de 2000, em relação à Lei de 1994, introduziu regras mais conservadoras na avaliação dos activos. O outro sentido foi o de simplificar os requisitos de Contabilidade para as pequenas empresas.

Krzywda e Schroeder (2007) consideram que as alterações efectuadas à Lei de 1994, reduziram significativamente as diferenças entre as IFRS e o normativo polaco. No entanto, essas alterações também serviram para destacar as diferenças que subsistem. Segundo os autores, a origem dessas diferenças deve-se ao predomínio dos efeitos

fiscais na informação financeira polaca, bem como ao sistema de economia anteriormente existente.

Em 1 de Maio de 2004, a Polónia tornou-se Estado-Membro da UE e como tal, teve que incorporar a legislação comunitária na sua legislação nacional. Teve, portanto, que incorporar o Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, sobre a Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (CE N°. 1606/2002), que obriga as empresas cujos valores mobiliários são admitidos à negociação em mercados regulamentados a preparar as suas contas consolidadas com base nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), com início em 1 Janeiro de 2005. As sociedades cotadas na Polónia têm, consequentemente, desde 1 Janeiro de 2005, seguir as IFRS na elaboração das respectivas contas consolidadas.

2.1. Legislação Contabilística – organização

De acordo com Gottlieb (1999), na nova economia de mercado polaca, onde os excessivos impostos e os subsídios governamentais foram reduzidos, impôs-se a necessidade de apurar de modo realista o resultado das empresas, quer as recém-criadas, quer as que foram objecto de privatização.

As actividades nas empresas na Polónia estão sujeitas a um Código das Sociedades, que entrou em vigor em 2001, (*“Ustawa z dnia 15 wrzesnia 2000 r. Kodeks spółek handlowych”*) e à Lei da Actividade Económica que passou a vigorar a partir de 2 Julho de 2004 (*“Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. O swobodzie działalności gospodarczej”*). Estes diplomas vieram alterar a legislação em vigor, respectivamente o Código Comercial de 1934 e a Lei da Actividade Económica de 1999.

Uma empresa registada na Polónia adquire o reconhecimento jurídico depois de inscrita no Tribunal Nacional de Registos³ (*“Wydział Gospodarczy”*).

Ao abrigo do referido código das sociedades, as sociedades podem ter entre outras, a forma, ao equivalente em Portugal, de sociedades anónimas, sociedades por quotas e sociedades em comandita.

A regulamentação polaca no domínio contabilístico e os requisitos de apresentação dos relatórios financeiros são sobretudo estabelecidos, como vimos, pela Lei da Contabilidade e desde 2005, aplicam-se, com o âmbito que expusemos, as IFRS.

Compete ao Ministério das Finanças⁴ a emissão de vários decretos de forma a abranger áreas específicas, como sejam: a Contabilidade de Instrumentos Financeiros e a Consolidação, bem como a legislação referente à fiscalidade. Sendo este também responsável pela regulamentação contabilística de entidades como bancos, companhias de seguros e fundos de pensões.

³ O equivalente à Conservatória do Registo Comercial em Portugal.

⁴ *“Rozporządzenia”*

O principal objectivo da Lei de Contabilidade de 2000 é criar um suporte as bases para conservação dos livros contabilísticos, para a apresentação das demonstrações financeiras, de forma assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras da entidade em períodos anteriores quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para alcançar este objectivo a Lei de 2000 define um conjunto de considerações para apresentação das demonstrações financeiras, definindo a sua estrutura e fornecendo os requisitos e apresentação os conteúdos das demonstrações financeiras e princípios para valorização e reconhecimento de activos, passivos e resultado financeiro.

2.2. Organização da profissão

Com o fim do sistema de planeamento central, a profissão de contabilista encetou uma mudança fundamental, por forma a ir ao encontro das necessidades da economia de mercado e da gestão da propriedade privada. De acordo com Vellam (2004), a reforma contabilística foi amplamente alcançada, afectando os contabilistas na indústria, no comércio, na área da auditoria, bem como os próprios utilizadores da informação financeira.

Historicamente, a economia de direcção central e o isolamento da influência ocidental tiveram um enorme impacto no estatuto e no desenvolvimento da Contabilidade. Numa economia central, a Contabilidade constituía uma fonte de informação estatística para confronto com objectivos previamente planeados. De acordo com Vellam (2004), na maioria dos casos os preços eram fixados artificialmente.

Com o fim do sistema económico centralizado e com a transição para uma economia de mercado, houve a necessidade de que a informação auxiliasse na tomada de decisões num ambiente tendencialmente de mercado livre. Até então, segundo Jaruga et. al. (1996), o contabilista era responsável pela salvaguarda dos activos das empresas e pelos relatórios de imputação de custos.

No modelo económico centralizado, o contabilista tinha uma função largamente passiva, efectuando principalmente, o registo de activos de exploração e dos custos de actividade. Estavam-lhe vedadas, pela natureza do regime, funções, por exemplo, de planeamento fiscal e de auditoria, conforme Vellam (2004).

Em 1994, com a aprovação pelo parlamento polaco da Lei da Contabilidade, passou a exigir-se que as demonstrações financeiras anuais das entidades respeitassem o cumprimento de determinadas directivas da UE⁵ e o registo contabilístico da actividade.

A Associação de Contabilistas na Polónia – ACP (*“Stowarzyszenie Księgowych w Polsce”*) é a mais antiga e maior organização voluntária de profissionais de

⁵ Quarta e Sétima Directivas da CEE.

contabilidade operando desde 1907. Essa associação mantém esforços contínuos de forma assegurar que os seus membros atinjam o mais elevado nível de competências profissionais e que observem normas e regras éticas.

Os principais objectivos da ACP são a protecção dos direitos, a formação profissional contínua, a promoção da comunidade profissional e do comportamento ético, bem como a cooperação com o Estado e autoridades locais nos domínios contabilísticos. É uma organização que está aberta a qualquer pessoa empregada em actividades relacionadas com a contabilidade ou com a auditoria, conforme Rahman et al. (2002).

Em 1957 a criação de uma instituição estatal de especialistas em auditoria, levou a designação por decreto de Conselho de Ministros, ao equivalente em Portugal, de “Revisor Oficial de Contas” (“*Biegły Rewident*”). Estes profissionais tinham como objectivo verificar as contas das entidades estatais.

De acordo com MacLulich e Sucher (2005), a profissão não era exercida de forma independente, uma vez que estes, eram trabalhadores dependentes a tempo inteiro, nos departamentos de financeiros ou na contabilidade das empresas estatais. Sendo a sua principal tarefa a verificação da realização das metas centralmente previstas.

A auditoria orientada para a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras surge com a publicação de um decreto-lei, emitido pelo Ministro das Finanças, em 1991⁶.

De acordo com MacLulich e Sucher (2005), o processo de transição socioeconómico, de uma economia de estado para uma economia de mercado, trouxe independência à profissão de Auditor.

Com base na Lei de 19 de Outubro de 1991⁷, relativa à auditoria e à publicação das demonstrações financeiras, foi fundada a KIBR - “*Krajowa Izba Biegłych Rewidentów*” (correspondente à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas em Portugal). Este é um organismo de auto-regulação, que representa e tutela os profissionais com o estatuto

⁶ “*Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawosdań finansowych oraz o biebllich rewidentach i ich samorządzie*”

⁷ Entrou em vigor a 1 Janeiro de 2002.

para auditarem as demonstrações financeiras na Polónia.

De acordo com o Rahman et al. (2002) do Banco Mundial, os auditores que pertenciam à instituição estatal, mencionada anteriormente, foram integrados na KIBR sem a realização de exame⁸.

Em 13 de Outubro de 1994, o Parlamento da Polónia aprovou a Lei dos Estatutos dos Auditores de fonte legal e o respectivo regulamento interno⁹ consagrando a organização da profissão bem como os seus direitos, deveres e obrigações. A lei prevê, igualmente, o quadro jurídico da criação, governação e funcionamento da KIBR.

De acordo com o estudo do Banco Mundial, Rahman et al. (2002), o Ministério das Finanças é responsável pela supervisão da KIBR, podendo apresentar queixas contra a KIBR no Tribunal Distrital de Varsóvia, em casos de violação de requisitos legais ou de desvio dos estatutos.

Conforme a última alteração efectuada à lei em 21 de Julho de 2006, a KIBR é independente no desempenho das suas funções e actua em conformidade com as disposições da lei e do seu estatuto. A qualidade de membro da KIBR é obrigatória e torna-se efectiva após inscrição.

⁸ Para a inscrição no exame profissional de acesso à profissão é necessário o grau universitário. Os candidatos a esse exame precisam de ter aprovação em dez temas em quatro fases. Antes dos candidatos obterem o título estes precisam de adquirir experiência profissional de pelo menos 3 anos como contabilista de uma entidade ou de 2 anos sob supervisão de um auditor, conforme Rahman et al. (2002).

⁹ (“*Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie*”)

3. PRESTAÇÃO DE CONTAS

As demonstrações financeiras têm como principal objectivo proporcionar informações sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade.

Para providenciar informação plena sobre a entidade, a Lei de 2000 estabelece as bases para a apresentação das demonstrações financeiras, por forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores quer com as demonstrações financeiras de outras entidades.

O diploma desenvolve os pressupostos para a apresentação das demonstrações, a respectiva estrutura e requisitos mínimos de conteúdo.

A prestação de contas deve ser apresentada na língua e moeda polacas; os montantes devem ser expressos em milhares de Zlotys, a menos que tal situação distorça a imagem da entidade.

3.1. Apresentação das Demonstrações Financeiras

O conjunto completo das demonstrações financeiras inclui, conforme o disposto no art. 45º da Lei de 2000, os componentes seguintes: Balanço, Demonstração dos Resultados, Notas ao Relatório e Contas e, em determinados casos, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração de Variações no Capital Próprio.

No que concerne à apresentação da demonstração de variações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, de acordo com o art. 64º da Lei de 2000 apenas são necessárias para as entidades sujeitas a auditoria de fonte legal.

As entidades sujeitas a auditoria de fonte legal, de acordo com o art. 64º da Lei de 2000 são:

- Bancos e companhia de seguros;
- Fundos de Investimento;
- Sociedades anónimas;
- Outras entidades, que no exercício anterior, respeitem pelo menos 2 das 3 condições:
 - Média anual de 50 trabalhadores;
 - Total dos activos no final de exercício excedendo, o equivalente em moeda polaca, 2.500.000 Euros;
 - Receitas líquidas provenientes de vendas de produtos e ou de prestações de serviços de, pelo menos, o equivalente em moeda polaca, 5.000.000 Euros.

Balanço

De acordo com o art. 46º da Lei de 2000, o balanço é a demonstração financeira que apresenta a posição financeira de uma entidade, devendo evidenciar os saldos dos activos e passivos do exercício corrente e do exercício anterior.

No balanço, o valor das várias rubricas que constituem o activo deve corresponder ao montante líquido de amortizações acumuladas, abatimentos, bem como anulações de reavaliações e perdas de valor permanente do imobilizado.

O n.º 3 do art. 46º da Lei de 2000 estabelece que as amortizações realizadas no exercício, em consequência de legislação complementar em vigor à data, devem ser contabilizados no Passivo - Capital – Reservas - Lucro Líquido de amortizações do exercício financeiro (com montante negativo).

No que se refere a benefícios sociais e a fundos criados ao abrigo de legislação (suplementar) em vigor, e não incluídos no Capital Próprio – Reservas deverão ser contabilizados no Passivo, em Credores como Fundos especiais, n.º 4 do art. 46º da Lei de 2000.

Demonstração de Resultados

Esta demonstração financeira apresenta os resultados de uma entidade durante um determinado período. De acordo com o art. 47º da Lei de 2000, os proveitos e ganhos, os custos e perdas, bem como os impostos sobre os resultados devem ser apresentados separadamente para o exercício corrente e o exercício anterior.

O n.º 3 do art. 48º estabelece que quando uma entidade tenciona encerrar uma actividade específica que influencie os custos e proveitos de exercícios futuros, os respectivos proveitos e custos devem, de acordo com o princípio da continuidade, ser separados dos proveitos e custos referentes às actividades que permaneçam.

Informações Adicionais e Dados Suplementares

Conforme disposto no art. 48º da Lei de 2000, as informações adicionais devem transmitir dados importantes e explicações necessárias para as demonstrações financeiras da entidade apresentarem uma imagem verdadeira e apropriada. Em particular, devem descrever as políticas contabilísticas adoptadas, os critérios de valorimetria utilizados na preparação das demonstrações financeiras, bem como devem divulgar os efeitos de eventuais mudanças em comparação com o exercício anterior.

Nesta demonstração, incluem-se os dados suplementares e explicações sobre as rubricas do balanço, demonstração de resultados e demonstração das alterações do capital próprio.

Devem-se incluir, de igual forma, a proposta de distribuição de lucros ou de cobertura de prejuízos, as informações gerais sobre os trabalhadores e órgãos da entidade e outras informações pertinentes para a compreensão das demonstrações financeiras.

Demonstração de Variações no Capital Próprio

O art. 48ºA da Lei de 2000 obriga tipos determinados de entidades a apresentarem esta demonstração que, de acordo com o referido artigo, contempla as informações sobre as alterações nas rubricas do capital da entidade, relativamente ao exercício presente e anterior.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

O art. 48ºB da Lei de 2000 estabelece, igualmente, para tipos determinados de entidades, a demonstração dos fluxos de caixa.

A demonstração pode ser elaborada pelo método directo ou indirecto, conforme a escolha do responsável da entidade, devendo mostrar as quantias do exercício corrente e do exercício anterior.

Os fluxos de caixa devem incluir todas as entradas e saídas em dinheiro, ou equivalentes, resultantes de actividades operacionais, de investimento e financiamento da entidade, com excepção das entradas e saídas de compras ou vendas de meios líquidos.

As actividades estão definidas como se indica:

Actividades operacionais – englobam as actividades correntes ou de exploração da entidade, bem como outro tipo de actividades não incluídas nas de investimento ou financiamento;

Actividades de investimento – englobam as operações de aquisição ou alienação de imobilizado e de activos financeiros de curto-prazo, bem como todas as despesas e benefícios associados;

Actividades de financiamento – devem significar a aquisição ou a alienação de fontes de financiamento (alterações no volume e nas relações entre fundos próprios da entidade e externos) tal como os custos, saídas de liquidez, e proveitos consequentemente relacionados.

3.2. Relatório de Gestão

Em conjunto com as demonstrações financeiras, os responsáveis das entidades devem elaborar um relatório descrevendo as actividades da entidade, conforme o art. 49º da Lei de 2000.

O relatório deve prestar as informações relevantes sobre quem são os titulares da entidade, e sobre a posição financeira e desempenho da entidade, incluindo a avaliação dos resultados alcançados e pormenorizando os factores de riscos e as ameaças.

O parágrafo 2 do art. 46º da Lei de 2000 estabelece a informação específica que o relatório deve conter, isto é:

- a descrição de acontecimentos de grande importância para a actividade de entidade que ocorram durante o exercício económico e após a sua cessação, mas antes da aprovação das demonstrações financeiras;
- o desenvolvimento esperado da entidade;
- os empreendimentos realizados na área da investigação e desenvolvimento;
- a posição financeira actual da empresa e as projecções futuras;
- a aquisição de acções próprias, em particular o objectivo da aquisição, o respectivo número e valor nominal, a percentagem dessas acções no capital, bem como o preço de compra e venda das acções próprias, em casos de transferência;
- a existência de filiais da entidade;
- instrumentos financeiros, descrição de riscos financeiros e das correspondentes coberturas, em especial: o risco de crédito, risco de alterações nos fluxos de caixa e consequente perda de liquidez que a entidade esteja exposta; os métodos e objectivos da gestão do risco financeiro aprovados pela entidade, incluindo as medidas para assegurar as operações programadas.

O n.º 3 do art. 49º da Lei de 2000 estabelece ainda que, sempre que tal for importante para a avaliação da entidade, devem incluir-se no relatório das actividades indicadores financeiros e não-financeiros, em conjunto com informações sobre questões ambientais e de emprego, bem como explicações adicionais aos montantes descritos nas demonstrações.

O art. 50º da Lei de 2000 especifica os critérios necessários para a elaboração do relatório que abarcar as entidades de pequena e média dimensão, ou seja, entidades que no exercício anterior não cumpram dois dos três requisitos apresentado: média anual de funcionários a tempo inteiro inferior a 50 funcionários, total dos activos no final de exercício não excedam, o equivalente em moeda polaca, a 2.000.000 Euros, e as receitas líquidas provenientes das vendas de produtos e prestação de serviços não atinjam, o equivalente em moeda polaca, a 4.000.000 Euros.

Finalmente, a este âmbito, o art. 51º da Lei de 2000 fixa a informação a constar dos relatórios de demonstrações financeiras consolidadas.

3.3. Publicidade

O responsável da entidade é, conforme a Lei de 2000, também o responsável pela preparação das demonstrações financeiras anuais.

De acordo com o art. 52º da referida lei, as demonstrações financeiras devem estar concluídas no prazo de três meses a contar da data de encerramento do balanço, e devem ser apresentadas para aprovação na assembleia geral de sócios no prazo de seis meses (oito meses, no caso de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo).

Entre o período que decorre a ultimização das demonstrações à respectiva aprovação, há sujeição à auditoria de fonte legal.

De acordo com o disposto no art. 69º da Lei de 2000, as demonstrações financeiras auditadas, incluindo o relatório de auditoria, deveram ser apresentados num tribunal habilitado e publicadas no jornal oficial¹⁰, no prazo de 15 dias após aprovação pela assembleia geral dos accionistas.

No caso das demonstrações financeiras de entidades cotadas ou com valores cotados publicamente, há requisitos adicionais, uma vez que têm de ser preparadas demonstrações financeiras semestrais, proceder-se à correspondente auditoria e envio para a comissão reguladora das transacções com valores mobiliários.

¹⁰ “*Dziennik Urzędowy Rzeczypospolitej Polskiej*”

3.4. Consolidação

As demonstrações financeiras consolidadas referem-se a um conjunto de unidades ligadas entre si e têm como objectivo transmitir uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações do conjunto. A Lei de 2000 reserva o seu capítulo 6 à regulamentação da consolidação.

De acordo com o art. 55º da Lei de 2000, as entidades dominantes localizadas na Polónia devem preparar as respectivas demonstrações financeiras consolidadas referentes a todas as filiais dependentes, seja qual for o país onde se localizem.

Com efeito, pela via da consolidação obtém-se um só conjunto de demonstrações financeiras, como se tratasse de uma única entidade.

As contas consolidadas constituem um todo e compreendem:

- O balanço consolidado;
- A demonstração dos resultados consolidada;
- A demonstração dos fluxos de caixa consolidada;
- A demonstração de variações no capital próprio consolidada;
- As notas às demonstrações financeiras consolidadas (notas complementares).

Os princípios contabilísticos a serem observados na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, os critérios de valorimetria aplicáveis aos activos e passivos e a estrutura dos modelos segundo os quais devem ser apresentadas as demonstrações são os previstos nos outros capítulos do diploma, conforme n.º 6 do art. 55º da Lei de 2000.

Dispensa de consolidação

No entanto, e de acordo com o previsto no art. 56º n.º 1, a entidade dominante está dispensada de proceder à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas se, no final do exercício ou no exercício anterior, os dados agregados da entidade-mãe e suas filiais não atingirem dois dos três limites apresentados:

- Número de trabalhadores em média durante o exercício, 250 a tempo inteiro;
- Total do balanço, 7.500.000€ (equivalente em moeda polaca);
- Total das receitas líquidas em vendas de produtos e mercadorias, bem como outros proveitos, 15.000.000€ (equivalente em moeda polaca).

Não obstante do disposto anteriormente, o n.º 2 do art. 56º da Lei de 2000 prevê a dispensa de consolidar as contas para qualquer entidade dominante que seja também uma filial quando a sua própria entidade-mãe esteja subordinada à legislação de um Estado-Membro do Espaço Económico Europeu e detiver pelo menos 90%, das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade tiverem aprovado a dispensa; e se todas as entidades dependentes da entidade-mãe não tiverem a obrigação de preparar demonstrações financeiras consolidadas.

O que acabou de se expôr não se aplica se uma das entidades referidas tiver valores mobiliários admitidos, ou estejam em processo de virem a ser admitidos, à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro da União Europeia, conforme n.º 4 do art. 56º da Lei de 2000.

Exclusão de consolidação

Os art. 57º e 58º da Lei de 2000 prevêem que uma filial ou associada, não sendo uma parceira comercial em relação à entidade-mãe, possa ser excluída da consolidação se:

- As participações da entidade foram adquiridas com finalidade única de posterior revenda, no prazo de um ano, a contar da data de aquisição;
- Existirem restrições ao exercício do controlo ou ao controlo conjunto sobre a entidade, de forma que impeçam a livre disposição dos recursos, incluindo o lucro líquido gerado pela filial, ou que impeçam o controlo dos órgãos de direcção da entidade;
- Os valores das demonstrações financeiras não sejam materialmente relevantes para o cumprimento da obrigação de transmitir uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações;
- Os custos com a recolha da informação necessária sejam de tal forma elevados que se inviabilize a preparação das demonstrações financeiras; esta condição só se aplica, porém, a entidades cuja sede se situe fora do Espaço Económico Europeu.

As dispensas acabadas de apresentar não se aplicam às entidades cujos valores agregados sejam substanciais para o cumprimento da obrigação de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da entidade, conforme n.º 2 do art. 58º da Lei de 2000.

Métodos de consolidação

Os métodos de consolidação são aplicados independentemente da importância das participações.

O art. 59º da Lei de 2000 estabelece como métodos de consolidação:

- O método da consolidação integral (art. 60º), o qual consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da empresa consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das

empresas consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, os chamados interesses minoritários;

- O método da consolidação proporcional (art. 61º), o qual consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da empresa consolidante da parte que proporcionalmente lhe corresponder nos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das empresas consolidadas;
- O método da equivalência patrimonial (art. 55º e 62º), o qual consiste na substituição no balanço da empresa participante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponder nos capitais próprios da empresa participada.

Método de Consolidação Integral

As demonstrações financeiras individuais das entidades incluídas na consolidação são integradas na sua totalidade. Os elementos do activo, do passivo, dos custos e perdas e dos proveitos e ganhos das empresas incluídas na consolidação devem, portanto, ser integrados na totalidade no balanço e na demonstração dos resultados consolidado, conforme o n.º 1 do art. 60º.

O n.º 2 do art. 60º da Lei de 2000 refere que o valor contabilístico reflectido no custo de aquisição das acções detidas pela entidade-mãe ou por entidades compreendidas na consolidação em filiais, bem como a proporção que representem nos activos líquidos, valorizados ao justo valor, à data da aquisição, nas entidades dependentes devem ser excluídas das demonstrações financeiras consolidadas.

A diferença entre o valor das acções detidas e a proporção no justo valor dos activos líquidos das entidades dependentes, deve ser imputada ao balanço consolidado. Se a diferença for positiva, será contabilizada no activo na rubrica de imobilizado “Valor da empresa em entidades subordinadas”; se a diferença for negativa, será contabilizada no passivo na rubrica “Valor Negativo da empresa em entidades subordinadas”.

O n.º 4 do art. 60º estabelece que, no caso de alteração da percentagem de participação da entidade dominante no grupo, a diferença daí resultante e a diferença mencionada no parágrafo anterior, sejam contabilizadas como custos ou proveitos financeiros.

As demonstrações financeiras consolidadas devem apresentar os activos, passivos, os capitais próprios e os resultados das entidades incluídas na consolidação como se tratasse de uma única empresa, devendo, por isso ser eliminados naquelas demonstrações, n.º 6 art. 60º, designadamente:

- As dívidas e passivos entre as entidades;
- Os custos e proveitos resultantes de transacções entre as entidades; e
- Os resultados provenientes das operações efectuadas entre as entidades compreendidas na consolidação quando estiverem incluídos nos valores contabilísticos dos activos.

O n.º 7 do art. 60º prevê a ausência destas eliminações caso sejam materialmente irrelevantes.

O n.º 9 do art. 60º da Lei de 2000 dispõe sobre os valores atribuíveis às partes de capital nas empresas filiais incluídas na consolidação, detidas por pessoas ou entidades que não estejam compreendidas na consolidação.

De acordo com o disposto, esses valores devem ser inscritos no balanço consolidado, após o Capital Próprio, no Passivo e na rubrica denominada “Interesses Minoritários”. O valor inicial a contabilizar nesta rubrica corresponde ao justo valor dos activos líquidos à data do início do controlo, pela percentagem detida por esses accionistas (minoritários). O referido valor será aumentado ou diminuído das alterações ocorridas nos activos líquidos da entidade dependente.

Relativamente aos resultados atribuíveis às partes de capital nas entidades filiais, detidas por pessoas ou entidades que não estejam incluídas na consolidação, devem ser apresentados na demonstração dos resultados consolidados, depois dos resultados

financeiros, na rubrica denominada interesses minoritários, lucros (prejuízos), tendo em conta os ajustamentos referentes aos dividendos auferidos e, ou pagos.

Método de Consolidação Proporcional

Quando uma entidade incluída na consolidação dirigir uma outra entidade, em conjunto com uma ou mais entidades não incluídas na consolidação, essa outra entidade poderá ser incluída nas demonstrações financeiras consolidadas na proporção dos direitos no seu capital detidos pela empresa incluída da consolidação.

O n.º 2 do art. 61º da Lei de 2000 estabelece que o valor contabilístico reflectido no custo de aquisição das acções detidas pela entidade mãe ou por entidades compreendidas na consolidação em co-dependentes, bem como a proporção que representem nos activos líquidos, valorizados ao justo valor, à data da aquisição, nas entidades co-dependentes, devem ser excluídos das demonstrações financeiras consolidadas.

A diferença entre o valor das acções detidas e a proporção no justo valor dos activos líquidos das entidades co-dependentes deve ser imputada ao balanço consolidado. Se a diferença for positiva, será contabilizada no activo na rubrica de imobilizado como “Valor da empresa em entidades subordinadas”; se a diferença for negativa, será contabilizada no passivo na rubrica “Valor negativo da empresa em entidades subordinadas”.

Tal como no método de consolidação integral, o n.º 4 do art. 61º determina que, no caso de alteração da percentagem de participação da entidade dominante no grupo, a diferença daí resultante e a diferença mencionada no parágrafo anterior devem ser contabilizadas como custos ou proveitos financeiros.

Também no método de consolidação proporcional, é necessário proceder a eliminações de operações entre entidades consolidadas, conforme n.º 6 do art. 61º da Lei de 2000, nomeadamente:

- dívidas e passivos pelo montante global;
- custos e proveitos resultantes de transacções entre as entidades, pelo valor total;
- lucros ou prejuízos decorrentes de transacções entre entidades consolidadas que estejam incluídos nos valores dos activos, na proporção dos direitos detidos; e
- dividendos auferidos e, ou, pagos entre as entidades compreendidas na consolidação, pelo montante total.

O n.º 7 do art. 61º da Lei de 2000 prevê a ausência destas eliminações, caso sejam materialmente irrelevantes.

Método da Equivalência Patrimonial

De acordo com o disposto no art. 62º da Lei de 2000, sempre que uma entidade incluída na consolidação exerça influência significativa ou controlo conjunto sobre a gestão e a política de uma entidade não compreendida na consolidação, na qual detenha uma participação, esta participação deve ser apresentada no balanço consolidado, na rubrica do Imobilizado “Partes de capital em empresas associadas”.

Quando se aplicar este método pela primeira vez, a participação deve ser inscrita no balanço da participante pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição) ajustado ao montante correspondente à proporção dos capitais próprios da empresa participada. A diferença deve ser registada, separadamente, numa rubrica do balanço consolidado.

O n.º 2 do art. 62º da Lei de 2000 estabelece que a diferença anteriormente mencionada deve ser apurada à data em que o método tenha sido aplicado pela primeira vez, ou à data da aquisição da participação, ou no momento em que a entidade se tenha tornado associada. Ao valor contabilístico deve ser aumentado ou diminuído o montante de qualquer variação verificada durante o exercício, na proporção dos capitais próprios na empresa associada.

A proporção nos resultados da entidade associada atribuível às participações deve ser inscrita na demonstração dos resultados consolidados em rubrica autónoma. Os resultados provenientes das operações efectuadas entre as entidades compreendidas na consolidação, quando estiverem incluídos nos valores contabilísticos dos activos da entidade associadas, devem ser excluídos, conforme n.º 3 do art. 62º Lei de 2000.

O n.º 4 do art. 62º estabelece que quando uma entidade associada for obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, as disposições precedentes aplicam-se aos capitais próprios apresentados em tais demonstrações.

O n.º 5 do art. 62º recomenda a utilização do método da equivalência patrimonial nos casos em que existam restrições ao exercício do controlo ou ao controlo conjunto sobre a entidade e quando os custos de recolha da informação necessária forem de tal forma elevados que inviabilizem a preparação das demonstrações financeiras consolidadas por outro método.

As entidades cujos valores sejam incluídos numa consolidação e, em particular, as dependentes e associadas, devem aplicar critérios de valorização dos activos e passivos de acordo com as regras adoptadas pela entidade dominante. Caso a aplicação de regras idênticas de avaliação nas demonstrações financeiras se revele inviável, as demonstrações devem ser revalorizadas segundo os critérios utilizados na consolidação, por forma a que as demonstrações consolidadas apresentem uma imagem verdadeira e apropriada, conforme o art. 63B da Lei de 2000.

Data de elaboração:

De acordo com o disposto no art. 63º C da Lei de 2000, as demonstrações financeiras consolidadas devem ser elaboradas com referência à data das demonstrações financeiras anuais da empresa-mãe.

No entanto, se a data em questão não for a mesma para todas as entidades do grupo, as demonstrações financeiras consolidadas podem ser elaboradas para um período de doze meses, que não o do exercício económico, desde que, a data de referência das

demonstrações financeiras consolidadas não anteceda em mais de três meses a data das contas individuais da entidade-mãe.

A entidade-mãe deve elaborar as demonstrações financeiras consolidadas no prazo de 5 meses a contar da data do balanço. As demonstrações financeiras consolidadas devem ser aprovadas pelos accionistas da empresa-mãe dentro de 8 meses contados a partir da data do balanço individual da entidade-mãe.

4. CONSIDERAÇÕES TÉCNICAS

4.1. Princípios Contabilísticos

Os objectivos das demonstrações financeiras consistem em proporcionar, de forma verdadeira e apropriada, informações sobre a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade, que sejam úteis a um amplo conjunto de utilizadores para a tomada de decisões.

Na preparação das demonstrações financeiras, sob a responsabilidade do órgão de gestão das entidades, os contabilistas, como outros profissionais envolvidos em qualquer processo de comunicação, são confrontados com riscos de má interpretação, e, ou com preconceitos.

A fim de minimizar esses riscos e de se apresentarem demonstrações financeiras que sejam comparáveis no tempo (períodos contabilísticos passados ou futuros) e no espaço (entre entidades), a Lei de 2000, no seu art. 4º, enuncia os princípios contabilísticos a aplicar pelas entidades.

Os princípios contabilísticos referidos no citado diploma são o da consistência, o da especialização, o da prudência e o do custo histórico:

- No art. 5º, está expresso o princípio da consistência: as regras contabilísticas devem ser aplicadas uniformemente em exercícios sucessivos, ou seja, assume-se que uma entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para outro, devendo ser aplicadas as mesmas regras na avaliação dos activos (incluindo amortizações), na avaliação de passivos, na determinação do resultado.
- O princípio da especialização, apresentado no art. 6º, estabelece que todos os proveitos e ganhos obtidos pela entidade, bem como os custos e perdas devem ser reconhecidos no resultado económico a que dizem respeito, independentemente da data do recebimento ou do pagamento.

- O parágrafo n.º 1 do art. 7º da Lei de 2000 apresenta a conjugação do princípio da prudência com o princípio do custo histórico; considerando como critério de valorimetria o custo de aquisição ou o custo de produção (custo histórico) na valorização dos activos e passivos da entidade;
- No parágrafo n.º 3 do art. 7º da Lei de 2000, está expresso o princípio da não compensação de saldos, uma vez que a Lei determina que activos, passivos, custos e proveitos sejam valorizados separadamente, não devendo ser compensados uns com os outros;
- O princípio da prudência, presente em toda a Lei de 2000, estabelece que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso. Devendo ser reconhecidas todas as responsabilidades incorridas no período em causa ou num período anterior,

De forma a sublinhar o princípio da prudência, o art. 8º refere que as políticas adoptadas, ao abrigo da Lei de 2000, devem assegurar que na valorização dos activos e passivos e na determinação dos resultados da entidade deve ter sempre presente este princípio.

- Apesar de não ser directamente referido, o princípio da materialidade está implícito no diploma, ao prever-se a exclusão de determinados procedimentos, caso não afectem a concretização do objectivo principal, ou seja, proporcionar imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da entidade.

Segundo MacLulich (2001), a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada, constante da Lei de 1994, tem carácter muito geral. Essa Lei preconiza que as entidades subordinem todos os princípios contabilísticos aceites ao objectivo principal de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada na apresentação das informações relativas à posição financeira e resultados. A autora considera ainda que a alteração da lei (Lei de 2000) não melhorou a situação.

4.2. Normas de valorimetria

A contabilidade não regista elementos concretos, mas sim a correspondente expressão monetária. São, assim, necessários critérios visando a atribuição de valor aos elementos a serem registados. A Lei de 2000 reserva o Capítulo 4 para estabelecer os critérios de valorimetria que as entidades devem assegurar na valorização das rubricas que figuram nas contas anuais.

Importa, desde já, apresentar os conceitos presentes no art. 28º da Lei de 2000:

- Custo de aquisição, n.º 2 da Lei de 2000 considera-se como tal, a soma do respectivo preço de compra com os gastos adicionais de compra suportados directa ou indirectamente (direitos de importação e outros impostos que não sejam posteriormente recuperáveis pela entidade, custos de transporte e manuseamento), reduzindo-se os descontos comerciais, abatimentos e itens semelhantes.
- Custo de Produção, n.º 3 da Lei de 2000, deve incluir os custos directos do produto, bem como os correspondentes custos indirectos de fabrico; nos custos directos, devem ser incluídos o valor dos materiais usados, bem como outros custos específicos a cada produto, incorridos para o colocar no local de armazenagem; os custos indirectos de produção devem incluir: os custos variáveis de produção, bem como os custos fixos baseados na capacidade normal¹¹ das instalações de produção.

Em caso de não ser possível estimar, com precisão, o custo de um bem, o valor a atribuir-lhe deve ser determinado com base no custo de produção de um produto idêntico ou similar, retirando o lucro médio obtido na venda. Nos casos dos produtos em vias de fabrico, deve-se ter em conta o respectivo estado de fabrico.

¹¹ A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante um número de períodos, correspondente às circunstâncias normais, tomando em conta o não aproveitamento da capacidade resultante da manutenção planeada.

- Valor realizável líquido de um activo (n.º 5) é o preço a que um activo pode ser vendido, à data do balanço, deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda.
- Justo valor (n.º 6) é a quantia pela qual um activo poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições.
- Perda permanente de valor (n.º 7) ocorre quando é altamente provável que o activo controlado por uma entidade não proporcionará parte significativa, ou a totalidade, da previsão inicial dos benefícios económicos futuros.

De acordo com o disposto no art. 28º da Lei de 2000, os critérios valorimétricos aplicáveis às seguintes do balanço são:

- Existências¹² - as existências são valorizadas ao custo de produção ou de aquisição. À data do balanço, esse montante não pode ser superior ao valor de venda líquido.
- Dívidas de e a terceiros – pelo montante em dívida; no caso de operações realizadas em moeda estrangeira, são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, da seguinte forma:
 - ✓ à taxa de compra, para as contas a receber e numerário, praticada pelo banco parceiro da entidade, não podendo contudo, ser uma taxa mais elevada do que a taxa média do dia praticada pelo Banco Nacional da Polónia;
 - ✓ à taxa de venda, para as contas a pagar e numerário, praticada pelo banco parceiro da entidade, não podendo contudo, ser uma taxa menor do que a taxa média do dia praticada pelo Banco Nacional da Polónia.

¹² Este tema é objecto de análise detalhada no Capítulo 5.5 da presente Dissertação.

Relativamente às diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações e existências, n.º 4 do art. 30º da Lei de 2000, admite-se que sejam capitalizadas enquanto os correspondentes activos estiverem em curso.

- Disponibilidades - as disponibilidades em moeda estrangeira são convertidas em Zlotys, com base no câmbio em vigor à data da sua obtenção e, caso existam à data de referência do balanço, são objecto de actualização, atento a taxa de câmbio em vigor nessa data; as diferenças de câmbio positivas são reconhecidas como um proveito financeiro e as negativas como um custo financeiro.
- Imobilizado - o imobilizado deve ser valorizado ou ao custo de aquisição ou ao custo de produção, ou ao valor de reavaliação; os respectivos elementos ficam sujeitos a uma amortização sistemática, durante o período de vida útil e a registos de perdas permanentes de valor.

As imobilizações em curso devem ser valorizadas pelo custo de aquisição ou de produção deduzidos das perdas permanente de valor.

Os investimentos financeiros, representados por partes de capital em empresas filiais e subordinadas, de acordo com o prescrito nos parágrafos 3 e 4 do art. 28º da Lei de 2000, são registados de acordo com um dos seguintes critérios:

- Custo de aquisição (menos perdas permanentes de valor);
- Justo valor (com as alterações reconhecidas directamente no capital próprio); e
- Método da equivalência patrimonial.

Na contabilidade de uma entidade dominante, os investimentos em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos podem ser valorizados pelo custo aquisição, justo valor ou pelo método da equivalência patrimonial.

Se valorizados pelo justo valor, as mudanças são reconhecidas na reserva de reavaliação do capital próprio. O justo valor dos instrumentos financeiros negociados num mercado activo corresponde ao preço cotado no mercado, tal como exista na data do balanço. Se não houver preço de mercado, o justo valor é estimado com base no preço de mercado de um instrumento financeiro similar ou é baseado no fluxo de caixa esperado.

O parágrafo n.º 5 do art. 28º Lei de 2000 determina que os investimentos financeiros de curto prazo devem ser valorizados pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, dos dois o mais baixo.

5. NORMAS

5.1. Goodwill

No presente normativo, Lei de 2000, o goodwill está associado ao valor de uma empresa resultante duma operação de aquisição ou de fusão, ou com as diferenças de consolidação apuradas num processo de consolidação de contas.

De acordo com o n.º 4 do art. 33º da Lei de 2000, o goodwill é, assim, a diferença entre preço de aquisição e o justo valor dos activos e passivos adquiridos. Se o preço de aquisição da entidade for menor que o seu justo valor, a diferença será o goodwill.

O goodwill resultante duma operação de aquisição ou fusão é apresentado no activo da empresa que assumiu a propriedade, ou no activo da empresa criada como resultado da fusão, n.º 6 art. 44B da Lei de 2000.

O n.º 8 do art. 44B estabelece o ajustamento do goodwill em resultado da ocorrência de eventos ou informações que influenciaram o justo valor determinado na data da realização da fusão. Nesse caso, deveram efectuar-se ajustamentos ao valor da empresa/goodwill, desde que a entidade espere recuperar o valor dos ajustamentos em benefícios económicos futuros e os ajustamentos sejam efectuados durante o exercício em que ocorreu a concentração. Caso contrário, os ajustamentos devem ser classificados como proveitos ou como custos operacionais.

O normativo, no n.º 10 do art. 44B, prevê que o goodwill positivo seja amortizado numa base sistemática, num período de 5 anos, podendo chegar aos 20 anos, quando justificado nas demonstrações financeiras. A amortização anual deverá ser contabilizada como outros custos operacionais.

No caso de goodwill negativo, os n.º 11 e 12 do art. 44B, definem que deve ser registado numa conta de acréscimos e diferimentos, como proveito diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante um período de 5 anos, podendo ser dilatado até 20 anos, quando justificado. Para além disso, se a diferença de consolidação negativa, à data de aquisição, se relacionar com resultados desfavoráveis futuros da

entidade participada e se tais resultados puderem ser mensurados com fiabilidade, a diferença de consolidação será reconhecida como proveito, à medida que os prejuízos sejam, gradualmente, apurados.

O Capítulo 6 da Lei de 2000, no n.º 2 do art. 60º, relativamente ao goodwill enquanto diferença de consolidação positiva, estabelece que seja registado como activo, em item separado, devendo ser amortizado de acordo com as regras previstas anteriormente para fusões e aquisições. A diferença de consolidação negativa deve ser registada no passivo, em item separado, devendo ser regularizado, também de acordo com as regras previstas anteriormente para fusões e aquisições.

No normativo internacional, a IFRS 3 trata, como se sabe, das “Concentrações de Actividades Empresariais”. O objectivo dessa norma é o de especificar o relato financeiro por parte de uma entidade, quando esta empreenda uma concentração de actividades empresariais. As concentrações devem ser contabilizadas pelo método da compra. A adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição e reconhece, também, o goodwill.

A Lei de 2000 apresenta as seguintes diferenças em relação à IFRS 3:

- De acordo com a IFRS 3, o goodwill e outros activos intangíveis com vida indefinida não se amortizam; os activos são, por sua vez, submetidos a testes de imparidade, pelo menos uma vez por ano, conforme o parágrafo 1; já a Lei de 2000, no seu n.º 10 artigo 44B, prevê que o goodwill positivo seja amortizado numa base sistemática, num período de 5 anos.
- Se a participação da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da sociedade adquirida é superior ao custo, o excesso (goodwill negativo) é reconhecido imediatamente como ganho, não sendo portanto, diferido; ao invés, a normalização polaca, estabelecida na Lei de 2000, nos n.º 11 e 12 do artigo 44B, define que o goodwill negativo deve ser registado numa conta de acréscimos e diferimentos, como proveito diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante um período de 5 anos.

5.2. Moeda estrangeira

De acordo com o disposto no art. 30º da Lei de 2000, as diferenças cambiais, realizadas e não realizadas, resultantes da conversão das contas a receber e ou a pagar devem ser reconhecidas como custos ou proveitos financeiros, excepto nos casos bem circunscritos em que é prevista a capitalização.

O n.º 1 do art. 30º da Lei de 2000, referente às diferenças cambiais não realizadas, prevê que, à data do balanço os activos e passivos em moeda estrangeira sejam valorizados à taxa de câmbio média, determinada pelo Banco Nacional da Polónia. O numerário detido deve ser valorizado pelo câmbio à data de aquisição, não podendo exceder a taxa de câmbio média à data do balanço.

Conforme o n.º 2 do mesmo artigo, as diferenças cambiais não realizadas resultantes da conversão de operações comerciais devem ser contabilizadas à data considerada para a realização da operação, da seguinte forma:

- à taxa de compra ou de venda da instituição financeira – no caso da venda ou compra de moeda estrangeira, bem como das operações de pagamento ou recebimento de dívidas; e
- à taxa média especificada pelo Banco Nacional da Polónia.

O anteriormente exposto não é aplicável se o câmbio for fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade.

Segundo o n.º 4 do art. 30º, o princípio geral de contabilização das diferenças de câmbio é o reconhecimento no exercício em que estas ocorreram como custo ou proveito financeiro. No entanto, este artigo prevê a possibilidade de capitalização dessas diferenças, em casos devidamente justificados, como sejam as diferenças de câmbio resultantes de financiamentos para activos em construção, em investimentos de longo prazo, no custo de produção ou aquisição de produtos, no custo de aquisição de mercadorias, no custo de aquisição ou de construção de imobilizados.

O disposto na Lei de 2000 está em consonância com a IAS 21.

5.3. Activos tangíveis e intangíveis

A Lei de 2000, no art. 3º e respectivos parágrafos, definem vários conceitos, entre os quais activos intangíveis e valores legais e activos tangíveis.

Activo intangível (parágrafo 14) refere-se a direitos de propriedade economicamente utilizáveis, adquiridos por uma entidade e incluídos no seu imobilizado, aos quais são reconhecidos benefícios económicos futuros, com uma vida útil esperada superior a um ano. Representam designadamente: direitos de autor, licenças, patentes, imagens de marca e know-how.

Já o activo tangível (parágrafo 15) integra bens imóveis (terrenos, edifícios e construções) ou móveis (máquinas, equipamentos, mobiliários) utilizados pela empresa na sua actividade operacional, que não se destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano.

O capítulo 4 da Lei de 2000, art. 28º, estabelece as bases de valorização desses activos. Desta forma, os activos tangíveis e intangíveis são registados inicialmente pelo respectivo custo de aquisição ou custo de produção sendo esse valor diminuído pelas amortizações, depreciações e perdas de valor permanente; quanto aos terrenos de minas, de acordo com o n.º 2, art. 31º, o correspondente custo inicial é abatido das diminuições de valor devidas à utilização física.

A Lei de 2000 no n.º 3 do art. n.º 31, prevê que esses activos possam ser reavaliados, tendo por base a publicação de um decreto-lei a estabelecer as regras, pelo Ministério das Finanças; especifica-se, no entanto, que o valor da reavaliação não pode exceder o justo valor.

O n.º 4 do art. 31º estabelece que o valor da reavaliação deve ser reflectido no capital próprio – reserva de reavaliação. Em caso de venda ou liquidação do activo, o valor remanescente na reserva da reavaliação é transferido para reservas livres, por forma a poder ser distribuído.

Ao valor inicial do activo, n.º 1 do art. 31º, prevê que as despesas suportadas com remodelações, ampliações, grandes reparações, que originem um aumento da vida útil e, ou, aumento de benefícios económicos futuros, sejam capitalizadas naquele valor.

Os custos de empréstimos obtidos que respeitam à construção, montagem ou adaptação ou melhoria de um imobilizado ou de um activo intangível também são capitalizados como parte do custo do activo relativamente aos quais os empréstimos foram contraídos.

Os activos que tenham uma vida útil superior a um ano e sejam classificados como imobilizado, são sujeitos a amortização. No entanto a amortização fiscal¹³ e amortização contabilística podem divergir.

A Lei de 2000, no art. 32º, estabelece que o cálculo e registo das amortizações assente a na vida útil estimada do bem. Os activos imobilizados devem, em regra, ser amortizados numa base sistemática. O n.º 6 do artigo estabelece uma amortização única para activos com reduzido valor unitário.

O presente normativo apresenta divergências face ao disposto nas IAS/IFRS. No que se refere aos activos intangíveis, a Lei de 2000 não prevê reavaliações pelo justo valor, e a amortização aplica-se a todos os activos, excepto terrenos. Já de acordo com a IAS 38, é permitida a reavaliação de activos intangíveis ao justo valor, se no mercado existirem activos que permitam determinar com fiabilidade esse valor. A IAS/IFRS, conforme o parágrafo 88, divide os activos intangíveis de acordo com a respectiva vida. Um activo intangível com vida finita é amortizado; um activo com vida indefinida¹⁴ não é amortizado (parágrafo 89, IAS 38), mas sim sujeito a um teste anual de imparidade.

As divergências relativas ao tratamento contabilístico dos activos tangíveis, entre os dois normativos, respeitam à reavaliação: segundo as normas polacas (n.º 3, art. n. 31º),

¹³ Desde 1 de Janeiro de 2000 as taxas de depreciação e amortização, bem como a respectiva aplicação são reguladas pela Lei de 15 de Fevereiro de 1992, sobre Imposto sobre Sociedades, com alterações posteriores (“USTAWA z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych” – posterior alteração Dz.U. n.º 86, de 2000; 2001 Dz.U. n.º 154)

¹⁴ Um activo intangível deve ser considerado pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise dos factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

estes activos só são objecto de reavaliação por decreto-lei, que define as regras aplicáveis, sendo que o valor resultante nunca pode exceder o justo valor; já a IAS 16 estabelece como tratamento preferencial que o activo tangível seja inicialmente reconhecido pelo custo, afectado de depreciações e perdas de imparidade acumuladas.

A IAS prevê ainda que, posteriormente, o activo deva ser reavaliado pelo seu justo valor, devendo ser efectuadas revalorizações com regularidade, para que o balanço evidencie o justo valor à data.

5.4. Despesas de Investigação e Desenvolvimento

O n.º 2 do art. 33º da Lei de 2000 permite que as despesas de desenvolvimento de projectos realizadas por uma entidade para as suas próprias necessidades (anteriormente à fase de produção) sejam reconhecidas como activos intangíveis quando:

- O produto ou o processo estiver claramente definido e os respectivos custos atribuíveis puderem ser identificados de forma fiável;
- A viabilidade técnica do produto ou do processo estiver assegurada e devidamente documentada, tendo sido essa a base da decisão da entidade em produzir ou utilizar o produto ou o processo;
- Os custos do projecto de desenvolvimento do produto ou do processo puderem ser cobertos pelas receitas provenientes da correspondente venda ou utilização.

O período de amortização não deve exceder, segundo o n.º 3, 5 anos.

A este nível a única diferença entre o normativo polaco e a IAS 38 – Activos intangíveis refere-se ao período de amortização: enquanto que o n.º 3 do art. 33º da Lei de 2000, estabelece especificamente que o período de amortização é 5 anos, a IAS 38, no parágrafo 97, estabelece que o período de amortização é o período de vida útil.

5.5. Existências

No parágrafo 17 do art. 3º da Lei de 2000 classifica como activo corpóreo corrente as matérias adquiridas para serem utilizadas nas próprias necessidades da entidade os produtos fabricados ou desenvolvidos pela entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial e os produtos semi-acabados, bem como as mercadorias adquiridas para revenda.

No que se refere à valorização, paragrafo 5, n.º 1, art. 28º, da Lei de 2000 determina que estes activos devem ser avaliados, à data do balanço, pelo custo de produção ou de aquisição, ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Custo de Produção

O n.º 3 do art. 28º estabelece, como vimos anteriormente¹⁵, que nos custos de produção devem incluir-se os custos directos bem como os custos indirectos de fabrico.

Em caso de não ser possível estimar, com precisão, o custo de um bem, o valor a ser-lhe atribuído deve determinar-se, como vimos, com base nos custos de produção de um produto idêntico ou similar, deduzido do lucro médio obtido com a venda. Nos casos dos produtos em vias de fabrico, deve ter-se em conta o estado de fabrico.

Os custos excluídos do valor das existências são os resultantes da capacidade de produção não utilizada, os custos administrativos que não contribuam para colocar os produtos no seu local de armazenagem, os custos de armazenagem, a menos que sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção e os custos da venda dos produtos. Os custos que não sejam imputáveis ao custo de produção devem ser reconhecidos como gasto no período em que ocorreram.

O n.º 4 do art. 28º prevê ainda que sejam capitalizados os custos financeiros resultantes de financiamentos, nos casos em que o processo de produção do produto requiera um período de fabrico longo.

¹⁵ Expostos no Capítulo 4.2 – Normas de valorimetria.

Custo de Aquisição

O conceito de custo de aquisição estabelecido na Lei de 2000 está exposto no Capítulo 4.2 - Normas de valorimetria.

Valor Realizável Líquido

O conceito de valor realizável líquido, n.º 5, art. 28º da Lei de 2000 está exposto no Capítulo 4.2 - Normas de valorimetria.

Os métodos de custeio das saídas consagrado pela Lei de 2000 (no n.º 4 do art. 34º) são o custo médio ponderado, o FIFO, o LIFO e o Custo Específico.

Procedendo à comparação entre o que acabou de se expor e o prescrito na IAS 2 – Inventários, apenas existe uma diferença, no que se refere à utilização do LIFO como critério de custeio das saídas. A revisão da IAS 2 em 2003 deixou, com efeito, de permitir a utilização desse critério.

Os demais procedimentos a serem observados na mensuração das existências estão em consonância com o normativo internacional.

5.6. Leasing

O n.º 4 do art. 3º da Lei de 2000 estabelece os procedimentos contabilísticos que uma entidade deve adoptar sempre que celebre contratos de locação.

Ao abrigo da Lei de 2000, o locatário terá que registar um qualquer imobilizado (corpóreo ou incorpóreo) na sua contabilidade, quando à data do início da operação, se verificar uma das seguintes condições:

- transferência da propriedade para o locatário, no final do contrato;
- o locatário ter a opção de compra do activo no final do contrato a preço inferior ao valor de mercado na data da opção;
- o prazo da locação abranger a maior parte da vida útil do bem, nunca inferior a três quartos do referido período, sendo que o acordo permita que a propriedade seja transferida para o locatário no final do prazo;
- à data do início da locação, o valor actual dos pagamentos da locação (incluindo o da opção de compra expurgados de quaisquer encargos adicionais, como por exemplo seguros ou impostos) ser superior a 90% do valor de mercado do activo;
- a locação incluir a promessa de que o locador irá renovar o contrato com o locatário relativamente ao mesmo activo ou que continuará a locação em condições mais favoráveis;
- o contrato poder ser cancelado e as perdas associadas ao cancelamento serem suportadas pelo locatário; e
- os activos locados serem de tal natureza especializada, que apenas o locatário os possa utilizar sem substanciais modificações.

O n.º 6 do art. 3º permite que as empresas não sujeitas a auditoria de fonte legal adotem uma contabilidade simplificada para a locação financeira, ou seja, que adotem a contabilização como se tratar-se de uma locação operacional.

O tratamento contabilístico preconizado na Lei 2000, no que se refere ao leasing, em comparação com o preconizado pela IAS 17 – Locações, diverge na falta de especificação das regras de reconhecimento e mensuração.

Com efeito, as condições que permitem distinguir, para efeitos contabilísticos, a locação operacional da locação financeira são, na Lei de 2000, omissas; apenas, no caso da locação financeira, há o reconhecimento e capitalização no balanço do locatário, com tratamento similar ao exigido no IAS/IFRS. De salientar também, a ausência, no normativo de referência polaco o tratamento contabilístico da venda seguida de locação (*sale and lease-back*).

De acordo com Jaruga et al. (2007), o facto de a Lei de 2000 ser pouco pormenorizada nesta matéria levou a que muitas empresas avaliassem de forma subjectiva os contratos de leasing, sendo que empresas basearam as suas políticas contabilísticas na legislação fiscal.

O estudo do Banco Mundial, Rahman et al. (2002) considera que, devido à falta de clareza nos requisitos de divulgação, as empresas polacas não fornecem as informações adequadas sobre os activos ao abrigo do leasing.

5.7. Impostos diferidos

A problemática dos impostos diferidos está regulada no seu art. 38º da Lei de 2000.

De acordo com o disposto nesse artigo, o imposto diferido é reconhecido a partir da diferença, à data de balanço, dos valores dos elementos do activo e passivo expressos contabilisticamente e os valores das correspondentes bases tributáveis, que sejam relevantes para efeitos de tributação do resultado.

Os n.º 4 e 5 do art. 37º da Lei de 2000 estabelecem que os activos por impostos diferidos sejam reconhecidos pelas diferenças temporárias dedutíveis e os prejuízos fiscais não utilizados, na medida em que seja provável que lucros tributáveis estarão disponíveis, contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis e os prejuízos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

De acordo com o n.º 7 do art. 37º, os impostos diferidos activos e passivos devem ser valorizados à taxas de imposto que se espera que se apliquem ao período em que o activo é realizado ou o passivo é liquidado. Com base nas taxas de imposto que tenham sido publicadas.

As empresas que não estão sujeitas a auditoria de fonte legal podem optar por não reconhecer impostos diferidos, conforme o n.º 10 do art. 37º da Lei de 2000.

O tratamento preconizado pela Lei de 2000 está em consonância com o disposto na IAS 12 – Impostos sobre o rendimento.

5.8. Pensões

No que se refere às pensões, a Lei de 2000 apenas prevê a existência de uma responsabilidade (provisão) da entidade, a qual deve ser fraccionada entre o curto e o longo prazo, por forma a evidenciar as contrapartidas dos benefícios dos trabalhadores, reconhecidos pela Lei do Trabalho¹⁶.

A nível internacional, a IAS 19 - Benefícios dos Empregados prescreve a contabilização e divulgação pelos empregadores quanto aos benefícios dos empregados, de forma detalhada.

Devido à ausência de regulação contabilística, na Polónia, neste âmbito, não é possível efectuar comparações entre os dois normativos.

¹⁶ “Ustawa z dnia 2 lutego 1996 r. - *Kodeks Pracy*”

5.9. Acontecimentos após a data do balanço

A alínea n.º 2, no seu art. 8º da Lei de 2000 permite que a entidade possa, no primeiro dia do exercício económico, substituir as políticas até então utilizadas por outras previstas na lei, por forma a garantir a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações.

As alterações efectuadas pela entidade têm obrigatoriamente de ser mencionadas nas notas às demonstrações financeiras do exercício correspondente. Nessas notas devem constar as razões que conduziram à alteração, a quantificação dos impactos, alterações nos resultados, assegurando-se a comparabilidade com os valores do exercício anterior.

O art. 54º da Lei de 2000 trata dos acontecimentos após a data do balanço. Assim, se após a data da preparação das demonstrações financeiras anuais, uma entidade tiver informação de factos com incidência significativa nas demonstrações, ainda não aprovadas, a entidade deve ajustar as demonstrações financeiras do exercício a que dizem respeito. Essas alterações devem ser comunicadas aos auditores.

Se as informações que ocorreram após a data do balanço não alterarem a situação da empresa, deverão ser fornecidas apenas explicações na informação complementar.

O n.º3 do art. 54º da Lei de 2000 estabelece ainda que, se em determinado exercício económico e antes da aprovação das demonstrações financeiras desse exercício, uma entidade concluir que cometeu um erro fundamental em exercícios anteriores e, em resultado desse erro, as demonstrações financeiras relativas ao ano anterior (ou anos anteriores) não preenchem o objectivo de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada, a entidade deve proceder aos necessários ajustamentos, por contrapartida de Capital Próprio – Lucro/Prejuízo acumulados de anos anteriores.

Em comparação com o normativo internacional – IAS 10 Acontecimentos após a data do balanço, a Lei de 2000 não apresenta divergências.

6. CONCLUSÃO

A iniciativa da Comissão Europeia em desenvolver uma estratégia eficaz e transparente no mercado único de capitais através da introdução do Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002 sobre a Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (CE Nº. 1606/2002), trouxe a necessidade de as entidades dos diferentes Estados-Membros adaptarem a sua contabilidade ao normativo IAS/IFRS.

A Polónia tornou-se Estado-Membro da União Europeia em 2004; no entanto, a legislação visando a aplicação do normativo contabilístico internacional (IAS/IFRS) foi aprovada em 2000, através da alteração da Lei de Contabilidade de 1994.

De acordo com Vellam (2004), a Lei de 2000 conduziu à convergência entre o normativo polaco e as IAS/IFRS, permitindo a diminuição das diferenças entre a legislação internacional e a legislação polaca.

A Lei de 2000 inspira-se fortemente nas disposições da IAS/IFRS. Exemplo disso, são as áreas onde a anterior legislação era omissa, como sejam Concentrações de Actividades Empresariais, os Instrumentos Financeiros e as Locações. Com a Lei de 2000 foram acolhidos pela legislação polaca as regras das IAS 22, 32, 39 e 17, suprimindo-se as omissões até então existentes.

O n.º 3 do art. 10º da Lei de 2000 prevê a utilização do normativo internacional em matérias não regulamentadas pela Lei de 2000. No entanto, e de acordo com Rahman et al. (2002), as divergências na prática ainda se verificam devido à falta de orientações concretas sobre aplicação das IAS/IFRS.

Na presente dissertação foram, além disso, detectadas divergências entre o disposto na Lei de 2000 e na normalização internacional, das quais destacamos:

- Reavaliação dos activos tangíveis, a qual, apesar de permitida pela Lei de 2000, não é de carácter obrigatório e apenas deve realizada quando expressamente consentido pelas autoridades competentes.

- Ao contrário do disposto na IAS, a consolidação das demonstrações financeiras não é necessária se a entidade dominante e suas filiais não atingirem dois dos três limites: número médio de trabalhadores durante o exercício, 250 pessoas a tempo inteiro; total do balanço não ultrapasse, o equivalente em Zlotys 7.500.000€; e o total das receitas líquidas em vendas de produtos e mercadorias, bem como outras transacções não ultrapasse, o equivalente em Zlotys a 15.000.000€.

Apesar de todas as sociedades cotadas serem obrigadas a preparar as demonstrações financeiras consolidadas independentemente desses limites, a Lei de 2000, exclui da consolidação as entidades que desenvolvam actividades desiguais e relativamente a filiais localizadas fora da Polónia se a obtenção da informação necessária acarretar um custo elevado.

- No que se refere às despesas de investigação e desenvolvimento, a Lei de 2000 não apresenta qualquer definição de custo de investigação, o que pode originar uma capitalização desses custos, contraditando-se o tratamento da IAS 38.
- No que respeito às locações, a Lei de 2000 apenas apresenta a definição de locação financeira, ficando, dessa forma, aquém do estabelecido na IAS 17.
- A Lei de 2000 não apresenta qualquer regulamentação razoavelmente detalhada sobre a contabilização dos benefícios de pensões por conta das entidades dos empregados.

Apesar das divergências apresentadas, a Polónia parece, não obstante, estar bem encaminhada para adoptar o Regulamento 1606/2002. Após o rápido percurso económico, iniciado no princípio dos anos 90 do século XX, de abertura à economia de mercado e, posteriormente, de integração na União Europeia.

7. BIBLIOGRAFIA

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS – **Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.** Jornal Oficial das Comunidades Europeias. (24/04/2008), p. 1-12.

GOTTLIEB, Max – **Accountancy in Poland's Market Economy** [Em linha]. The CPA Journal, 1999. [Consult. 24 Março 2008]. Disponível em WWW: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/0799/features/F34799.HTM>>

IAS 2. 2004 – **Inventários**, IASB

IAS 10. 2004 – **Acontecimentos após a Data do Balanço**, IASB

IAS 12. 2003 – **Impostos sobre o Rendimento**, IASB

IAS 16. 2004 – **Activos Fixos Tangíveis**, IASB

IAS 17. 2004 – **Locações**, IASB

IAS 19. 2003 – **Benefícios dos Empregados**, IASB

IAS 21. 2004 – **Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio**, IASB

IAS 38. 2004 – **Activos Intangíveis**, IASB

IFRS 3. 2004 – **Concentrações de actividades empresariais**, IASB

JARUGA, Alicja; WALINSKA, Ewa; BANKIEWICH, Andrzej – **The relationship between accounting and taxation in Poland**. European Accounting Review. Vol. 5, n.º4 (1996), p. 883-897.

JARUGA, Alicja; [et al] – **The Impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulations and their Practical Implementation in Poland**. Accounting in Europe. Vol. 4, n.º 1 (2007), p. 67-78.

KRZYWDA, Danuta; SCHROEDER, Marek – **An analysis of the Differences between IFRS and Polish Accounting Regulations: Evidence from the Financial Statements of Listed Entities on the Warsaw Stock Exchange for the Calendar Years Ending 2001, 2003 and 2004**. Accounting in Europe. Vol. 4, n.º 1 (2007), p. 79-107.

MACLULLICH, Kataryna Kosmala – **Truth and Fairness in Accounting: A case of Polish Transition Economy**. [Em linha] Centre For Economic Reform and Transformation. Edinburgh, 2001. [Consultado em 10 Janeiro 2008]. Disponível em WWW: <<http://www.sml.hw.ac.uk/cert/wpa/2001/dp0102.pdf>>

MACLULLICH, Kataryna Kosmala; SUCHER, Pat – **A local realisation of auditor independence construct in Poland: counteracting "iron curtain" syndrome in academic writing**. Critical Perspectives on Accounting. Vol. 16 (2005), p. 593-612

OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) – **Economic Survey of Poland, 2001**. [Em linha]. Paris, 2001. [Consult. 20 Outubro 2008]. Disponível em WWW: <www.oecd.org/dataoecd/0/7/1916597.pdf>.

PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA – **Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade**. Jornal Oficial das Comunidades Europeias. L 243 (11/09/2002), p. 1-4.

RAHMAN, M. Zubaidur; HEGARTY, John; WARZECHA, Iwona – **Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Poland – Accounting and Auditing**. [Em linha]. ROSC. 2002. Banco Mundial. [Consult. 27 Fevereiro 2008]. Disponível em WWW: <<http://www.worldbank.org/ifa/poland0702.pdf>>

TOMASZEWKI, Sylwia Gornik; JERMAKOWICZ, Eva K. – **Accounting-based Valuation of Polish Listed Companies**. Journal of International Financial Management and Accounting. Vol. 12, n.º 1 (2001), p. 50-74.

UNCTAD, United Nations Conference on Trade and Development - **Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards – Case study of Poland** [Em linha]. Geneva, Trade and Development Board, 2008. [Consult. 21 Outubro 2008]. Disponível em WWW: <http://www.unctad.org/en/docs/c2isard46_en.pdf>

VELLAM, Iwona – **Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice?**. Accounting in Europe. Vol. 1, n.º 1 (2004), p. 143-167.

LEGISLAÇÃO POLACA

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. o Rachunkowości [Decreto-Lei – Princípios de Contabilidade, Ministro Finanças]

Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawosdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie [Lei do Parlamento em 1991 sobre a Auditoria e Publicação das Demonstrações Financeiras e os Estatutos dos Revisores Oficiais de Contas]

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [Lei da Contabilidade aprovado a 29 de Setembro de 1994]

Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie [Lei Parlamentar de 13 Outubro de 1994, relativa aos estatutos dos Revisores Oficiais de Conta]

Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o rachunkowości [Lei da Contabilidade aprovada a 9 Novembro de 2000]

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych [Código das Sociedades Comerciais 2000]

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. O swobodzie działalności gospodarczej [Lei da Actividade Económica de 2 Julho de 2004]

SITES CONSULTADOS

SKWP - www.skwp.pl

KIBR - www.kibr.org.pl

KPMG – www.kpmg.pl

Ministério das Finanças Polaco - www.mf.gov.pl

Banco Mundial - www.worldbank.org

Banco Nacional da Polónia – www.nbl.plrt

Comissão Normalização Contabilística (CNC) – www.cnc.min-financas.pt

European Accounting Association - www.eaa-online.org

Legislação Polaca (*Internetowy System Aktów Prawnych*)- isip.sejm.gov.pl